Cena numeru 1 zł. 50 gr.

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 9 Warszawa, wrzesień 1936 r. Nr. 9 (103)

Treść zeszytu:

Podział kapitału w interesie handlowym

Osoba rozporządzająca kapitałem np. zł. 50.000.— postanawia, ze względu na niskie oprocentowanie w instytucjach bankowych, założyć przedsiębiorstwo handlowe, które ma przynieść 12% czystego rocznego zysku od włożonego kapitału. Sprzedaż jest gotówkowa.

Po przeprowadzeniu kalkulacji należy wliczyć między ceną kupna a ceną sprzedaży 20% od ceny sprzedaży na koszty i zysk.

Wszelkie koszty wynoszą rocznie zł. 20.000.—.

Zysk ma wynieść 12% od kapitału, czyli zł. 6.000.

Koszty i zysk stanowią zatem 20.000 + 6.000 = = zł. 26.000.—, które muszą się równać

a) koszty handlowe	15.38%
b) i kalkulowane na zysk	4.62%
	20%

Zł. 26.000 przy 20% równa się kapitałowi (26.000 : : 20) = 130.000 i na takiej sumie powinna być oparta sprzedaż, ażeby pokryć koszty i zysk.

Jeżeli sprzedaż będzie mniejsza jak 130.000 zł., to wyczerpie się najpierw zysk, gdyż każde 100 zł. obniżenia spowoduje 20 zł. uszczerbku na zysku. Zł. 6.000 wyczerpie się przy obniżeniu sprzedaży o zł. 30.000. (6.000 : 20 × 100 = 30.000) i sprzedaż wyniesie zł. 130.000 — 30.000 = 100.000. Poniżej tej sumy obrotu zaczyna się strata; powyżej zaś 130.000.— sprzedaż przyniesie przy tych samych kosztach już tylko sam zysk t. j. 20%.

Sprzedaż netto wynosi	zł.	130.000 =	100%
cena nabycia towaru	„	104.000 =	80%
Zysk brutto na towarach	„	26.000	20%
koszty handlowe stanowią	„	20.000	15,38%
Zysk netto sprzedaży	„	6.000	4,62%

Wartość zakupionego towaru wynosi zatem 130.000 — 26.000 = 104.000.— rocznie, miesięcznie zatem 8666 i w tej wysokości powino się robić zakupy. Stałe zapasy towaru wynieść powinny 1/3 część zbytu czyli 35.000.—.

Na majątek obrotowy należałoby umieścić	zł. 35.000.—
Na koszty 2 miesięczne	„ 3.300.—
Na rezerwy w bankach	„ 6.000.—
	zł. 44.300.—
na majątek zasobów stałych resztę t. j.	„ 5.700.—
	zł. 50.000.—

A. Szmakfefer.

Koszty szpitalne

Dyrekcja pewnego szpitala mieszczącego się w mieście liczącem około 10.000 mieszkańców, obsługującego również okolice, pragnie porównać swoje koszty z kosztami innego szpitala, znajdującego się mniej więcej w tych samych warunkach.

Potrzebne są następujące dane statystyczne:

1) koszt dzienny jednego pacjenta obejmujący zabiegi lekarskie i koszty administracyjne jak światło, opał, woda, podatki (jeżeli obowiązują), ubezpieczenie, pielęgniarstwo, żywienie i pensje administracji i pracowników.

2) koszt jednostkowy ma być wyprowadzony na podstawie rachunkowości danej instytucji za okres możliwie paru lat,

3) koszt dzienny przypadający na jednego pacjenta należy podać z podziałem na pacjentów płatnych i bezpłatnych i

4) koszt jednostkowy winien obejmować przeciętne extra koszty, jak soli operacyjnej, narkotyzacja, opatrunki i t. p.

Instytucja nie jest obliczona na zysk i otrzymuje subsydja od zarządu swego miasta i państwa. Jakie stanowisko ma zająć buchalter w tej sprawie?

Odpowiedź. W praktyce każdy szpital większy czy mniejszy prowadzi rachunkowość, na podstawie której można uzyskać dane statystyczne objęte pow. 4-ma punktami. Jednakże nie wszystkie szpitale robią różnicę między pacjentami płatnymi i niepłatnymi, wychodzą bowiem z założenia, że koszty o jakich wyżej była mowa, nie mogą być ani większe, ani mniejsze bez względu na to, czy pacjent leczy się na koszt ofiarności społecznej, czy za opłatą. Koszt żywienia nie stanowi różnicy, gdyż jednakowo będą kosztowały 2 jaja przeznaczone dla pacjenta płatnego i takież 2 jaja dla pacjenta bezpłatnego. Koszty chleba, mleka i t. p. również nie będą odpowiadać odmiennie.

Dzielenie pacjentów na pow. dwie grupy nie byłoby celowe. Wpływy od pecjentów płatnych powinny być księgowane oddzielnie jako zwykły dochód z tego źródła i może być większy lub mniejszy, tymczasem koszt leczenia, opieki i żywienia pacjenta będzie zawsze jednakowy bez względu na to, czy pecjent płaci za siebie, czy płaci za niego filantropja.

A. Tyszkiewicz.

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW - RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Nowogrodzka 20
telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem. Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej

Rok IX. Warszawa, wrzesień 1936 r. Nr. 9 (103)

O nadużyciach nieuchwytnych

Wezwanie kol. A. Tyszkiewicza, autora artykułu pod powyższym tytułem, zamieszczonego w N-rze 7/8 „Buchaltera Polskiego" nie pozostało bez echa. Członek naszego Związku, kol. Józef Kędzierski z Ostrowi Maz., zaprzysiężony biegły sądowy buchalter, nadesłał nam treść dwóch ekspertyz swoich, które mimo żmudnej pracy nie dały należytego rezultatu wobec trudności ustalenia winy poszczególnych osób. Prosimy pozostałych Kolegów i Czytelników o nadsyłanie dalszych prac w tym względzie. (Red.).

Nawiązując do artykułu pod powyższym tytułem, zamieszczonego w N-rze 7/8 „Buchaltera Polskiego", jak i czyniąc zadość końcowemu wezwaniu do Kolegów-Buchalterów, podaję z własnej praktyki biegłego dwa przykłady, przypuszczając, że będą to przykłady klasyczne.

Wezwanie mówi, że przykłady winny służyć materjałem do dyskusji, przeto staram się przedłożyć je szczegółowo, t. j. tak, jak opracowywałem w ekspertyzie.

PRZYKŁAD I.
NA WIELKĄ SKALĘ NADUŻYCIA Z WĘGLEM NA KOLEI ŻELAZNEJ.

Przedmiot sprawy.

Ujawniono, że na jednej ze stacji kolejowych, na której znajdują się główne warsztaty kolejowe, dopuszczano się na wielką skalę nadużyć z węglem opałowym.

Śledztwo ujawniło, że nadużyć takich dokonywano przez stosowanie dwojakiego systemu, umożliwiającego ich dokonywania:

1. Tworzenie sobie niekontrolowanych zapasów węgla przez kierownika składnicy:

a) w wypadkach, gdy węgiel przybywał na stację pod bezpośrednim adresem dla warsztatów kolejowych, wagony takie, zamiast skierowywać bezpośrednio do warsztatów, były kierowane na tereny składnicy, gdzie w wagonach tych otwierano boki i zsypywano węgla tyle, ile go spadło, poczem skrapiano pozostały węgiel w wagonie wapnem, aby nie było śladów jego braku i tak zoperowany wagon odstawiano do warsztatów.

b) w wypadkach, kiedy warsztaty, nie mając węgla, musiały korzystać z nagromadzonych zapasów składnicy, składnica załadowywała węgiel do wagonów, i zdawała go na wagę delegowanemu przez warsztaty. Wtedy ładowano do wagonów węgla mało, lecz waga kolejowa wykazywała go zawsze wiele więcej, gdyż waga kolejowa była opanowana przez personel składnicy, tak, że jej pracownicy mieli do niej dostęp, a więc gdy wtaczano taki wagon na wagę, w piwniczce pod wagą znajdował się zawsze ktoś z robotników, który uczepiał się dźwigni wagowej i w taki sposób sztucznie powiększał wagę węgla.

2. Zbywanie nielegalnych zapasów węgla.

Ponieważ terenem nadużyć, jak to powiedziano na wstępie, były główne warsztaty kolejowe, zatrudniające ponad tysiąc robotników i ponieważ robotnicy, jak i cały personel kolejowy otrzymywali, czy to jako deputaty, czy też jako nabyty za pieniądze węgiel ze składnicy kolejowej, przeto składnica operowała dużemi ilościami przepustek, za któremi można było wywieźć ze składnicy węgiel.

Tutaj znowu brama wyjazdowa ze składnicy była opanowana przez swojego bramowego, który odbierając przepustki, nie wrzucał ich do przeznaczonej na ten cel skrzynki kontrolnej, lecz chował przepustki do kieszeni, przepuszczając za jedną i tą samą przepustką po kilka furmanek węgla.

Ustalono, że węgiel kolejowy był sprzedawany na targowicy w biały dzień tak, jak sprzedają chłopi drzewo: furmanki zajeżdżały na targowicę i proponowały każdemu nabycie węgla! Istniał żydowski skład opałowy, który nigdy nie sprowadzał węgla, a jednak przez lat trzy istniał, posiadając zawsze duże zapasy węgla i nim handlując.

Takie operacje nielegalnego manipulowania trwać miały conajmniej przez lat trzy.

Jak więc z powyższego założenia sprawy wynika, ekspertyza odrazu była zorjentowana w wielkich możliwościach nadużyć na wielką skalę zakrojonych, lecz nie znajdywała dostatecznych kryterji dla możliwego operowania cyfrowego, o co przecież chodziło i czego od ekspertyzy wymagano.

Ekspertyza więc poszła drogą następującą:

Zaznajomienie się z przepisami porządkowemi:

Do zaznajomienia się z istniejącemi porządkami ekspertyzie posłużył okólnik Okręgowej Dyrekcji Kolejowej w kwestji unormowania kontroli nad wydawaniem deputatów opałowych oraz nad prowadzeniem ksiąg rachunkowych, a adresowany do

NO. Naczelnika Oddziału Mechanicznego,
MD. Naczelnika Parowozowni,
ZG. Naczelnika Głównego Magazynu Zasobów,

ZF. Zawiadowcy filialnego magazynu zasobów,
MF. Naczelnika Warsztatów głównych.

Według tego okólnika kontrola powinna polegać na następującem:

a) *Węgiel deputatowy:* winien być przechowywany tylko w zasiekach obejmujących zapas nie na dłuższy czas obliczony, aniżeli na dwa tygodnie i nie dłużej, jak do miesiąca, a to celem najczęstszej kontroli i badania wyników.

Na deputaty może być wydawany węgiel tylko gruby, oraz kostka I i II; tylko na życzenie odbiorcy można wydać orzech I i II lub brykiety.

Dla uniknięcia przerw w wydawaniu węgla skład winien mieć zawsze dwie zasieki, lecz nie wolno wydawać z drugiej zasieki, dopóki nie jest zakończona pierwsza zasieka.

b) *Podstawa wydawania węgla.* Deputat może być wydany jedynie temu tylko, kto posiada zaświadczenie uprawniające do korzystania z deputatu.

Na podstawie powyższego zaświadczenia odbiorca winien uzyskać dowód opłacenia za węgiel lub dowód pozwolenia wydania mu na kredyt.

Tylko na podstawie dowodu uiszczenia opłaty lub okazania dowodu kredytowego może być wydana przepustka do bramowego.

c) *Wydanie przepustki:* Jak powiedziano wyżej, przepustka do bramowego może być wydana odbiorcy na podstawie okazania dowodu nabycia legalnego.

Pracownik lub kierownik składnicy, odbierający od nabywcy dowody nabycia, wydaje mu przepustkę, N-r której odnotowuje na dowodach nabycia.

Do wydającego przepustkę należy kontrola, czy okazujący dowody nabycia jest w wykazie urzędu, czy ma prawo do nabycia węgla, a w razie operacji kredytowej, czy nabywca nie wybrał już przysługującej mu ilości.

Odbiór otrzymania przepustki nabywca kwituje na przekazie wydania.

Nabywca otrzymuje zwrot tylko zaświadczenia, dowód nabycia zaś pozostawia sobie wydający przepustkę. W zaświadczeniu magazyn odnotowuje ilość wydanego opału, N-r i datę przepustki.

Przepustek wydaje się tyle, ile nabywca ma wozów do wywiezienia węgla.

Wydawanie przepustek kilku na jeden wóz lub naodwrót jednej przepustki na kilka wozów jest wzbronione bezwzględnie.

Podpisywanie przepustek należy do zarządzającego składnica lub do osoby przez tegoż upoważnioną, lecz upoważnionej tylko na piśmie.

d) *Bloczki przepustek:* winny być numerowane, aby każda przepustka miała swój kolejny N-r i co roku od 1 stycznia od N-ru 1-go.

Na wydawanie węgla winna być numeracja jedna, na drzewo druga. A więc na węgiel np. do 5000, a na drzewo od 5000 w górę.

Na wydawanie łączne węgla i drzewa dla celów służbowych przepustki winny mieć odrębną numerację i oprócz tego winny posiadać stempel o treści „służbowa".

e) *Wydawanie deputatu:* po uskutecznieniu powyższych formalności, nabywca udaje się do rozdawcy-wagowego, lecz po uprzedniem wynajęciu furmanki.

Wagowy taruje wóz, a na odwrocie przepustki, uprzednio odcisnąwszy odpowiednią pieczęć, wpisuje tarę wozu (wzór pieczęci N-r 4), jak i N-r wozu i te same dane wpisuje do książki wagowej. To, jeżeli dotyczy nabycia węgla, o ile dotyczy nabycia drzewa, wtedy na odwrocie przepustki odciska się pieczęć wzór N-r 5. Po zważeniu węgla przepustkę zapisuje się do księgi wzór N-r 1 lub 2 i oddaje się nabywcy.

Zapisy na przepustce, jak i w książce nie mogą być poprawiane.

Po zakończeniu dnia rozdawca podlicza w książce ilości wydanego opału i wylicza pozostałość opału na składzie na dzień następny, a książkę oddaje do biura składnicy dla sprawdzenia.

f) *Wywiezienie deputatu:* Nabywca, otrzymawszy deputat i przepustkę, udaje się za bramę wyjazdową na zewnątrz składu. W bramie bramowy sprawdza ładunek z przepustką i, jeżeli nie znajduje żadnych przyczyn do wstrzymania wozu, wypuszcza go za bramę.

Bramowy przepustkę wpisuje do swojej książki wzór N-r 3, kładzie na nią pieczątkę wzór N-r 6 „wywieziono" i po stwierdzeniu swoim podpisem oraz wypisaniu daty wrzuca ją do zaplombowanej skrzynki.

Po zakończeniu dnia bramowy podsumowuje ilości wywiezionego węgla i drzewa, stwierdza to swoim podpisem i książkę wraz z zaplombowaną skrzynką z przepustkami oddaje do biura składnicy do kontroli.

g) *Kontrola przepustek:* Kontrola przepustek polega na sprawdzeniu ich z książkami wagowego i bramowego, oraz z dowodami opłacenia. (Przekazy wydania).

Kontrola przepustek zasadniczo winna być przeprowadzona przez zarządzającego składnicą i tylko na skutek jego polecenia może taką kontrolę przeprowadzić inny pracownik, lecz nigdy ten, który wypisuje przepustki i nie ten, który jest bezpośrednio zatrudniony przy wydaniu opału.

Po uprzedniem posegregowaniu przepustek i zaświadczeń, należy zbadać, czy przepustki są zgodne z dowodami sprzedaży co do nazwiska nabywcy, N-ru przekazu i ilości. Czy odbiór jest pokwitowany na przekazie wydania. Czy kasa formalnie stwierdziła opłatę. Czy podpisy, pieczęć i stemple nie zostały sfałszowane i czy wszystkie wydane przepustki zostały zrealizowane.

Na dowód przeprowadzonej kontroli należy postawić na przepustkach datę stempelkiem kalendarzowym, to samo i na skontrolowanych przekazach wydania, a kontrolujący pod takim stempelkiem podpisuje się.

Skontrolowane przepustki należy niezwłocznie poprzyklejać do grzbietów, a całkowicie zrealizowane dowody sprzedaży wciągnąć do wykazu wzór N-r 8 i przeprowadzić w książkach kontowych i książce Z. 18.

h) *Przechowanie przepustek:* Bloczki przepustkowe należy przechowywać pod kluczem u zarządzającego składem. To samo należy czynić i z drukami N-r 20.

Zużyte i podklejone do grzbietów bloczki należy ułożyć w/g numerów i powiązać w paczki po 10 — 20 bloczków i przechować w biurze składnicy do końca roku pod zamknięciem. Następnie winny być zdane za pokwitowaniem przy wykazie do archiwum rachunkodawcy, gdzie winny być przechowane w/g ogólnych zasad.

B. Odpowiedzialność za braki.

Za braki węgla powstałe w zasiekach deputatowych, jak i za braki drzewa, odpowiedzialność ponoszą w myśl art. 7 przepisów o nab. i ewid. materjałów i przedmiotów inwentarzowych rachunkodawca oraz wszyscy pracownicy, współdziałający w gospodarstwie materjałami opałowemi (zarządzający składnicą, rozdawcy, wagowi, bramowi i strażnicy).

C. Kontrole lotne.

Do obowiązków kontrolerów Wydziału Zasobów w myśl instrukcji N-r 21 § 6 należy dokonywanie lotnych kontroli, polegających na otwieraniu skrzynek z przepustkami przed zakończeniem dziennego wydawania deputatu i sprawdzeniu przepustek z dowodami sprzedaży oraz z książkami wagowego, rozdawcy i bramowego. Wyniki kontroli winien wpisywać do książki wagowego i ksiąg rewizyjnych u MO - Naczelnika Oddziału Mechanicznego i w centrali Dyrekcji.

Tyle, co dał ekspertyzie okólnik.

Waga.

Jak to wynikało z treści akt dochodzenia administracyjnego, opiekę nad wagą miał poleconą etatowy asystent p. X. Jego obowiązkiem było ważenie węgla na wadze stacyjnej i opieka nad kluczem od wagi. Bez udziału p. X. przeto nikt nie miał prawa ważenia. Zainteresowani jednak posiadali swój własny dorobiony do wagi klucz.

Przybycie węgla.

Każde przybycie węgla winno było być kontrolowane, zależnie od jego przeznaczenia, a więc czy to dla magazynu opałowego, czy bezpośrednio dla głównych warsztatów kolejowych, w sposób następujący:

Przybycie każdego wagonu z jakimby to nie było ładunkiem zapisuje się do „Dziennika przybycia materjałów do Gł. Magazynu Zasobów". Zapisywanie do powyższego dziennika obowiązywało w okresie czasu od 1.I.32 r. do 19.III.33 r.

O ile węgiel był przeznaczony na potrzeby własne kolei, to zapis następował w księdze kontroli materjałów Składu Opału. (Forma Z. 18). Kontrola w tej księdze obowiązywała do d. 21.XII.32 r.

Jak więc należy stwierdzić, kontrola przybywających wagonów z węglem do końca roku 1932 była załatwiana przez dwie osoby: Najpierw stwierdzał przybycie wagonu ekspedytor stacji towarowej w księdze załącznik N-r 20, a następnie notował to samo kierownik magazynu materjałów czyli składu opałowego. Ta ostatnia księga miała już w swojej treści zarówno kontrolę przychodu, jak i rozchodu.

Od 17 lutego 1933 r. już kierownik składu opałowego prowadził samodzielnie księgę ekspedycyjną, w której to księdze szczegółowo winien był zapisywać przybywający węgiel i stwierdzać, jakie wagony przybywały dla magazynu, jakie bezpośrednio dla warsztatów, a jakie były przeładowane, lub przeekspedjowane dla innych stacji kolejowych.

Węgiel dla warsztatów kolejowych.

Warsztaty kolejowe załatwiały swoje zapotrzebowania na węgiel w sposób następujący: wypisawszy odpowiednie zapotrzebowanie, warsztaty kierują go do składu opałowego.

Dla przyjęcia węgla warsztaty delegują wyznaczonego do tego przedstawiciela, który winien być obecny przy ważeniu węgla.

O ile wydaje się drobną ilość węgla, którą można zważyć na wadze magazynowej, o tyle przy wadze winien być rozdawca magazynowy. O ile zaś wydaje się węgiel w takiej ilości, która winna być zważona na wadze wagonowej, to przy wadze winien być obecny magazynier stacji towarowej, u którego przechowuje się klucz od wagi. Węgiel więc wydawany w partjach wagonowych winien mieć stwierdzoną wagę przez rozdawcę magazynu, przez magazyniera stacji towarowej i przez delegowanego warsztatów kolejowych.

Na każdą ilość wydawanego węgla dla warsztatów kolejowych winna być wydana przepustka taka sama, jaką wydaje się nabywcy węgla deputatowego.

Tak samo, jak i przy wydawaniu węgla deputatowego rozdawca i bramowy winni w swoich księgach kontrolnych odnotowywać przepustki.

Kierownik składu opałowego każdego 25-go dnia w miesiącu daje dla warsztatów kolejowych zestawienie wybranych w ciągu całego miesiąca ze składu materjałów.

Otrzymane ze składu opałowego zestawienia warsztaty kolejowe miesięcznie uzgadniają z wydanemi zapotrzebowaniami i przeprowadzają u siebie odpowiednie przeksięgowanie materjałów na te wydziały, które dany materjał zużytkowały.

Warsztaty kolejowe często otrzymywały węgiel w ładunkach wagonowych. W takich wypadkach wagony przychodziły adresowane wprost do warsztatów kolejowych. Wagony po ich zważeniu w sposób jak wyżej powinny były być tylko odnotowane w księgach przybycia, że zostały przeekspedjowane do warsztatów kolejowych. Wagony takie nie powinny były być wtaczane na tereny składu opałowego.

Zdarzało się często, że skład opałowy musiał z własnych zapasów węgla załadować wagon dla warsztatów kolejowych. W takich wypadkach kontrola nad takim ładunkiem winna była być przeprowadzona w taki sposób, jak ją powinno się było przeprowadzać nad każdem poszczególnem wyjściem węgla ze składu opałowego.

Ekspertyza miała więc tyle materjału do obliczeń.

Ekspertyza ustaliła, że *Warsztaty Kolejowe zużyły węgla:*

w 1932 r. węgla grubego	2193,227 á 28/49	za kwotę Zł.	62483,19
w 1933 r. węgla grubego	1912,710 á 25/76	za kwotę Zł.	49272,28
w 1934 r. węgla grubego	1751,000 á 22/73	za kwotę Zł.	39799,77
Razem	5856,937 tonn	za kwotę Zł.	151555,24

Z powyższej ilości przybyło w ładunkach wagonowych:

w 1932 r. 1134,735 tonn.
w 1933 r. 1005,260 „
w 1934 r. 1128,050 „ Razem 3268,045 tonn.

Zużycie węgla przez warsztaty kolejowe za okres obliczany	5856,937 tonn
z tego w ładunkach wagonowych . .	3268,045 „
w partjach drobnicowych	2588,892 „

Ładunki wagonowe dla warsztatów kolejowych stanowią 55,8%

Ładunki drobnicowe dla warsztatów kolejowych stanowią 44,2%

Wartość węgla zużytego

w roku 1932 Zł. 62483,19
w roku 1933 Zł. 49272,28
w roku 1934 Zł. 39799,77 Razem Zł. 151555,24

Wartość węgla w ładunkach wagonowych

w roku 1932	55,2%	1134,735 tonn á 28/49	Zł.	32328,60
w roku 1933	55,8%	1005,260 tonn á 25/76	Zł.	25895,50
w roku 1934	55,8%	1128,050 tonn á 22/73	Zł.	25640,58

Wartość węgla w ladunkach wagonowych Razem . . Zł. 83864,68

Węgiel przybywający w ładunkach wagonowych bezpośrednio do warsztatów kolejowych.

Kontrole były tak prowadzone, że z nich danych nas interesujących w tym kierunku za rok 1932 zdobyć nie możemy.

Kontrola wykazuje, że za rok 1933 (za okres 11½ miesięcy prowadzenia tej kontroli) warsztaty kolejowe otrzymały w ładunkach bezpośrednich 135 tonn węgla grubego,

i za rok 1934 — 160 tonn węgla grubego, co stanowi w stosunku do ilości otrzymywanych wagonów 15%.

A więc wobec powyższego należy ustalić, że warsztaty kolejowe z otrzymanej ilości węgla w ładunkach wagonowych otrzymały węgla ładowanego w składach kolejowych 85% i bezpośrednio w wagonach z kopalni 15%, a w takim razie warsztaty otrzymały

	ze składów	z kopalń
w roku 1932 —	964,535 tonn	170,200 tonn
w roku 1933 —	854,480 tonn	150,780 tonn
w roku 1934 —	958,850 tonn	169,200 tonn
Razem	2777,865 tonn	490,180 tonn

To są wszystkie dane, jakie ekspertyza mogła otrzymać z badań dowodów kontrolujących.

Dane powyższe posłużyły dopiero ekspertyzie dla wyliczeń dokonanych nadużyć, gdy ekspertyza oparła się na wskazaniach świadków.

ŚLEDZTWO DOSTARCZYŁO DANE NASTĘPUJĄCE:

1 Odsypywanie węgla z wagonów przybywających bezpośrednio dla warsztatów kolejowych.

Śledztwo ujawniło, że z wagonów przybywających bezpośrednio dla warsztatów kolejowych, z zarządzenia starszego magazyniera, po wtoczeniu takich wagonów na plac magazynów i przez otwieranie boków wagonów, obsuwało się węgla z każdego wagonu, od 2 do 3 tonn.

Ponieważ ekspertyza ustaliła, że takich wagonów przybyło w okresie obliczanym 29, a przeto opierając się na najniższych wskazaniach, magazynier przypuszczalnie zdobył zapas niekontrolowany 58,000 tonn.

2. Zdobywanie węgla przez oszukańcze manipulowanie wagą.

Warsztaty kolejowe otrzymywały bezpośrednio z kopalń tylko 15% węgla grubego, 85% tego zapotrzebowania wykonał skład opałowy przy stacji. (W obliczeniach i wogóle w traktowaniu o przedmiocie mowa jest tylko o takich ilościach węgla grubego, które wchodzą w rachubę ładunków wagonowych. Wszelkie ilości wydawane warsztatom w partjach drobnicowych są poza traktowaniem o przedmiocie). Każdy więc załadowany przez skład opałowy wagon węgla dla warsztatów, musiał być przyjęty przez delegowanego przez warsztaty pracownika w/g wagi, jaką wykazywała waga kolejowa w jego obecności.

Znalazło się 5-ciu robotników (zeznanie oskarżonego) A. B. C. D. i E., którzy doszli do wynalazku, że gdy się dostać pod pomost wagi wagonowej i doczepić do dźwigni wagowej jakiś ciężar, to waga wykaże większą wagę ładunku, niżeli jest w rzeczywistości. A więc na początek manipulowano z przyczepianiem ciężaru, lecz gdy ten zginął, postanowili zużytkować do tego swój własny ciężar, uwieszając się u dźwigni wagowej. Sposób taki praktykowali przy zachowaniu kolejki, aby w ten sposób solidarnie ponosić ryzyko na wypadek ujawnienia podstępnego nadużycia.

Gdy sposób ten został ujawniony, komisja śledcza kolejowa, przeprowadziła dwa doświadczenia z takim sposobem manipulowania i okazało się, że w taki sposób manipulując, uzyskiwano nadwyżkę na wadze jednego wagonu, w jednym wypadku 19% i w drugim 12½%. W doświadczeniach manipulował z wagą oskarżony robotnik E.

Rozumie się, że sposób takiego manipulowania nie może być zawsze z jednakowym wynikiem, gdy uczepiają się osoby o różnej wadze ciężaru własnego. Jednakże czy manipulanci zadawalniali się tylko własnym ciężarem, jest to rzeczą wątpliwą, gdyż jak to zeznaje świadek Y., on już w roku 1932 złapał robotnika, widocznie przygotowującego się do manipulowania, który miał przy sobie bryłę węgla około 5 kg. wagi. Niestety świadek Y. z ujawnienia robotnika znajdującego się w tak nieodpowiednim dla niego miejscu i około tak ważnego dla kolei przyrządu, jakim jest waga, nie potrafił zrobić odpowiedniego użytku i zbagatelizował fakt przyłapania.

Ekspertyza ustaliła, że warsztaty kolejowe za okres 1932 i do 16.XI.1934 r. zużyły węgla w ładunkach wagonowych 3268.045 tonn węgla grubego. Ponieważ w tej ilości mieszczą się wagony przybywające bezpośrednio z kopalń, które ekspertyza obliczyła oddzielnie i ponieważ ekspertyza ustaliła, że stosunek wagowy wagonów bezpośrednich do ogólnego tonnażu węgla grubego, ładowanego wagonowo, stanowi 15%, przeto ze wskazanej tutaj wagi należy potrącić 15%, aby otrzymać ilości węgla ładowanego na składzie opałowym.

3268,045 tonn mniej 15% stanowi 2777,785 tonn.

W taki sposób ekspertyza wyliczyła, że warsztaty kolejowe otrzymywały ze składu opałowego węgla grubego w ładunkach wagonowych .... 2777,785 tonn.

Ekspertyza w swoich obliczeniach przyjmuje wszędzie w obrotach tylko węgiel gruby, a to na tej podstawie, że tylko taki węgiel był dozwolony do wydawania na deputaty dla pracowników kolejowych, inne gatunki mogły być wydawane tylko w wyjątkowych wypadkach. Jednakże są ślady w śledztwie, że znajdowano i węgiel kostkowy. Ekspertyza jednak wypadki sporadyczne musi pominąć, a opierać się tylko na danych powszechnie ujawnionych.

Doświadczenia przeprowadzone nad wynikami z manipulowaniem wagą wykazały, że przy zastosowaniu takiego sposobu sztucznego obciążania dźwigni wagowej można uzyskać w jednym wypadku 18½% i w drugim 19%. Ekspertyza przyjmuje pod uwagę, że nie wyzyskano doświadczeń wszechstronnie z przyczepianiem do dźwigni i innych ujawnionych winowajców, co mogło ujawnić pewne odchylenia, może na zwyżkę, a może na zniżkę, że śledztwo nie mogło ustalić, czy manipulowanie z wagą przeprowadzano bezwzględnie z każdym wagonem ładowanym na składzie opałowym, przeto ekspertyza w swojem rozumowaniu, przyjmując pod uwagę wszelkie możliwości, twierdzi że chyba nie będzie w błędzie, gdy dla ustalenia normy uzyskiwanych nadwyżek *oprze się na połowiczym wyniku i za podstawę do obliczeń przyjmie 10%.*

Ponieważ ustalono, że tonnaż węgla grubego, ładowanego w składzie opałowym, wyniósł 2777,785 tonny, to uzyskana nadwyżka w wyniku stosowania oszukańczych manipulacji z wagą stanowi:

10% od ilości 2777,785 tonny stanowi 277,778 tonny.

Braki węgla grubego w remanentach.

Jak to ustaliła kontrola Okr. Dyrekcji, podczas sprawdzania zapasów w składzie opałowym na dzień 16.XI.1934 r. okazał się brak węgla grubego Górnośląskiego 18,660 tonn.

Brak remanentu dowodzi zużycia wszelkich uzyskanych nadwyżek w zapasach i naruszenia nawet ilości kontrolowanych. Brak więc remanentu należy doliczyć do uzyskanych niekontrolowanych nadwyżek.

Zliczenie:

uzyskane nadwyżki przez odsypywanie węgla z wagonów	58,000 tonn
uzyskane nadwyżki przez manipulowanie wagą	277,778 tonn
brak remanentu przez naruszenie zapasu kontrolowanego	18,660 tonn
Bezkontrolnie zużyto węgla grubego	354,438 tonn

Środki ostrożności.

Ażeby dokonywać takich manipulacji z mechanizmem wagowym trzeba było koniecznie dostać się do studzienki pod pomost wagi. To można było robić tylko wtedy, gdy jeszcze nikogo na wadze nie było.

Manipulanci wagowi więc pilnie śledzili za tem, aby zawczasu już wiedzić, kiedy wagon węgla dla warsztatów kolejowych ma być ważony. Wtedy udawali się do wagi i dorobionym kluczem otwierali drzwi budki wagowej, spuszczali jednego robotnika do piwniczki, zamykając za sobą z powrotem drzwi. Klucze dorobione posiadali oskarżony magazynier i jeden z robotników, B.

Delegowany przez warsztaty kolejowe dla przyjęcia węgla na wadze posiadał swój własny klucz od wagi, tenże klucz był specjalnie dorobiony w warsztatach z zarządzenia poprzedniego delegata warsztatowego.

W taki sposób unikano właściwego kontrolera od wagi, którym był oficjalnie kasjer towarowy, i któremu tylko i wyłącznie wolno było wagę otwierać i z niej korzystać.

Deputaty.

Największym współczynnikiem, sprzyjającym do umożliwienia wyzyskania na własną korzyść zdobywanych niekontrolowanych ilości węgla, były deputaty opałowe, przyznawane pracownikom kolejowym.

Korzystanie z deputatów i sposób ich załatwiania posiadał swoją specjalną pragmatykę, ustaloną srogiemi przepisami postępowania i kontrolowania.

Ażeby wywieźć zakupiony węgiel, należało uzyskać przepustkę bramową. Przepustka każda mogła służyć tylko na wywiezienie jednego wozu węgla. Bramowy, wypuściwszy każdy poszczególny wóz, winien był odebrać przepustkę, poświadczyć ją swoim podpisem i natychmiast wrzucić ją do specjalnej na ten cel przeznaczonej skrzynki zaplombowanej.

Ponieważ kierownikiem składu był oskarżony N. jemu przeto było polecone wydawanie przepustek, po uprzedniem sprawdzeniu, że opał, jaki ma być wywieziony, jest prawidłowo opłacony lub też prawidłowo uzyskany kredyt.

Przepustki, jakie bramowy odbierał i wrzucał do skrzynki, po skończeniu operacji dziennych, winny były być wyjmowane ze skrzynki i ściśle kontrolowane, lecz nigdy przez tego, który przepustki wydawał.

W danym wypadku jednak kontrola nad przepustkami była dokonywana przez samego oskarżonego, który te przepustki wydawał.

Bramowym nie był wyznaczony strażnik kolejowy, lecz jeden z robotników składu opałowego, którego powoływano do rozmaitych czynności, jak ważenia, wydawania, a nawet i do otwierania skrzynki z przepustkami i ich sprawdzania.

Bramowym był bowiem robotnik X., który był najbardziej wtajemniczony we wszystkie arkana nadużyć.

Bramowy X., wypuszczając za bramę furmanki z opałem, odbierał przepustkę, lecz ją do skrzyni nie wrzucał, a odnosił oskarżonemu kierownikowi, który jedną i tą samą przepustkę mógł używać po kilka razy.

W taki więc sposób została zorganizowana kampanja nadużyć na szeroką skalę, a tem niebezpieczna, że tak obmyślana, iż nie pozostawiała po sobie śladów dowodowych.

Dalej już ekspertyza, opierając się na wskazaniach samych oskarżonych i świadków, dokonała obciążenia odpowiedniemi ilościami każdego z poszczególnych oskarżonych, których oprócz głównego oskarżonego — kierownika składu było 5-ciu spośród robotników składu opałowego.

Jak więc z powyższego wynika, ekspertyza poza ustaleniem faktycznych obrotów węglem, czynionych przez warsztaty kolejowe, więcej nic ustalić nie mogła, gdyż dla ustalenia nadużyć osobistych żadnych dowodów nie posiadała.

Jednakże wyniki śledztwa, oparte na wskazaniach i zeznaniach tak samych oskarżonych, jak i świadków, oraz eksperymenty doświadczalne przeprowadzone przez kontrolę kolejową, pozwoliły ekspertyzie dokonywać dociekań we właściwym kierunku, które jakkolwiek, nie można nigdy nazwać wynikami dowiedzionemi, to *jednak dla sądu były tylko obrazem wyniku, do jakiego prowadziły podstęp i zła wola oskarżonych.*

Jeżeli więc Sąd dał wiarę oświadczeniom oskarżonych i wskazaniom świadków, to ekspertyza Sądowi dopomogła w danym wypadku bardzo wiele.

Ekspertyza w swoim protokule co do tej sprawy wyniosła orzeczenie następujące, w ślad za dokonaniem obliczeń statystycznych opartych na dowodach kontrolujących:

— *„Nadużycia, jakich ekspertyza się doszukuje w niniejszej sprawie, polegały całkowicie na nieuczciwej wadze.*

„Na skutek nieuczciwej wagi tworzono sobie bezkontrolne zapasy węgla, które wyzyskiwano na własną korzyść.

„Dowody kontrolujące albo pomijajano zupełnie albo używano jedne i te same po kilka razy.

„Wobec tak zastosowanego systemu nadużyć dla ekspertyzy stwierdzenie nadużyć stało się nieuchwytne, gdyż dowody takiego nadużycia wykryć nie mogą.

Ekspertyza uzyskała całkowity materjał statystyczny, stwierdziła niedokłodności w wykonywaniu przepisanej kontroli, stwierdziła niektóre wypadki dające jej możność wyciągania wniosków przypuszczalnych, lecz nie pozwala stwierdzić winy poszczególnych osób.

ROZDZIAŁ II.
NADUŻYCIA W RZEŹNI MIEJSKIEJ.

W mieście powiatowem „X" jeden z radnych magistratu zauważył, że rzeźnia miejska zaczyna dawać coraz mniejsze dochody, gdy tymczasem jego pobieżne obserwacje nad rzeźnią dały mu pojęcie, że naodwrót — rzeźnia wyjątkowo pracuje intensywnie.

Radny ten więc zarządził inwigilację nad rzeźnią i powołując sobie do pomocy stróża rzeźni, przez dwa miesiące prowadził wspólnie, każdy na swoją rękę, no-

towaną kontrolę nad wpędzanym do rzeźni żywcem przeznaczonym do uboju.

Kontrola ta doprowadziła ich do wyników wprost rewelacyjnych. Sprawdzenie bowiem ilości zdobytych przez kontrolę z ilościami kontrolowanemi przez gminę żydowską zgadzały się całkowicie, gdy w porównaniu z kontrolą magistratu, okazały różnice, co rzecz prosta było na szkodę magistratu.

Wynik ten posłużył więc do wytoczenia sprawy karnej lekarzowi weterynaryjnemu i rzemieślnikom-żydom, gdyż tylko oni zatrudniali się ubojem mięsa poza świniami.

Powołany przez Sąd na biegłego, przystąpiłem odrazu do zabezpieczenia dowodów w gminie żydowskiej, zabierając im ich wszystkie kwitarjusze i księgi; w rzeźni zabierając księgi kontrolne weterynaryjne i kwity dostarczane przez rzeźników oraz w magistracie, zabierając wszystkie kwitarjusze rzeźniane i raporty dzienne.

Odrazu dała się wyczuć trudność zadania, gdyż o ile kwity magistrackie wydawane rzeźnikom były imienne, o ile kontrola weterynarza była prowadzona imiennie, o tyle kwity wydawane w gminie żydowskiej były wszystkie bezimienne.

Kontrola przeprowadzana przez stróża rzeźni i radnego miasta była przeprowadzona też tylko ilościowo, nie skierowano jej p-ko poszczególnym rzeźnikom.

Sprawę więc przesądziłem zgóry, że o ile kontrola stróża i radnego nie będzie zachwiana w swojej rzeczowości, to jedynie udać się może sformułowanie sprawy p-ko weterynarzowi, lecz p-ko rzeźnikom poszczególnym ekspertyza żadnego materjału dowodowego nie zdobędzie.

Jeden tylko wypadek był możliwy do ustalenia to rzeźnik-dostawca mięsa dla pułku kawalerji stacjonującej w tem mieście, jeżeli pułk zechce udzielić danych z dostawy mięsa przez dostawcę.

Szczegóły sprawy następujące:

Porządek panujący w magistracie.

Rzeźnik, chcąc dokonać uboju w rzeźni, winien był zgłosić się do magistratu po wykup kwitu na prawo uboju, za co płacił:

	miastu,	(pod. obrot.),	pod. od	uboju.
od krowy, lub byka	6.—	3.—	3.—	12.—
od jałówki	5.—	1.30	3.—	9.30
od cielęcia	1.—	0.50	0.50	2.—
od owcy lub barana	1.—	0.50	0.50	2.—

Ponieważ w rzeźni ubój zwykle rozpoczynał się bardzo rano, przeto magistrat, rzekomo dla wygody rzeźników, pozostawiał kwitarjusze woźnemu magistratu i ten do przyjścia kogoś z pracowników magistrackich sprzedawał kwity sam, pobierając pieniądze.

Z wykupionym kwitem rzeźnik zgłaszał się do rzeźni, gdzie weterynarz na podstawie tego kwitu dopuszczał do uboju.

Porządek w rzeźni.

Jak to powiedziałem wyżej, weterynarz mógł dopuścić do dokonania uboju tylko na podstawie okazanego mu wykupionego kwitu w magistracie.

Weterynarz jednak uznał, że jest obowiązany tylko do pilnowania zdrowotności zwierząt doprowadzanych do uboju, lecz nie jest zupełnie kontrolerem z ramienia magistratu, a przez to mało go to obchodziło, czy rzeźnik miał kwit z magistratu, czy nie; rzeźnik zawsze dokonywał uboju, a jeżeli kwitu nie miał, to mu weterynarz kredytował. Jednakże weterynarz żadnej kontroli udzielonego kredytu nie prowadził, polegając całkowicie na zaufaniu do rzeźników.

Wobec powyższego kwity magistrackie wg. dat przeważnie nie zgadzały się z zapisami w kontroli weterynarza, gdyż wynikało to właśnie z tej przyczyny, że rzeźnicy dostarczali zaległe kwity, dokonywując wcześniej uboju.

Porządek w gminie żydowskiej.

Inkasentami w gminie żydowskiej byli rzezacy, którzy otrzymywali od gminy całe bloki kwitarjuszy i już w rzeźni sprzedawali je rzeźnikom. Rzezak każdy był zaprzysiężony przez kahał i nie dopuścił, aby ktokolwiek z rzeźników mógł bez opłaty na rzecz gminy dokonać uboju.

Gmina żydowska pobierała opłaty na swoją rzecz:

	ubój koszerny	ubój trefny
od krowy	6.—	1.—
od jałówki	3.—	1.—
od cielęcia	2.—	0.50
od owcy	1.—	0.25

W zasadzie uboju trefnego nie było; ubój trefny, to był strefiony ubój koszerny. W takich wypadkach rzeźnikowi zwracano nadpłaty z uboju koszernego, zamieniając mu kwit, który różnił się tem, że na uboju koszernym była uwaga po hebrajsku BADANIE i na kwitach trefnych BEZ BADANIA.

Badania.

Badania nad osiągniętym materjałem wykazały, że dokonano uboju:

	byków i krów	jałówek	ciejąt	owiec
w/g magistratu	780	780	2033	282
w/g weterynarza	862	704	2005	250
w/g gminy żydowskiej	3378		7691	2289

w jednym i tym samym okresie czasu działalności oskarżonego lekarza weterynarji.

Dochodzenie zaś porównawcze w magistracie i gminie żydowskiej przedstawiała się jak następuje:

magistrat osiągnął wraz z podatkami	zł.	16.172.—
gmina żydowska	zł.	21.879.—

Biorąc pod uwagę, że magistrat pobierał ceny dwa razy większe od gminy, dochodzi się do wniosku, że gmina żydowska miała dochód nieomal trzy razy większy niżeli magistrat.

Ponieważ jedynym materjałem rzeczowo-porównawczym w tej sprawie była kontrola przeprowadzana przez stróża i radnego, a kontrola ta dowiodła, że ilości bydła kontrolowane w rzeźni zgadzają się z ilościami kontrolowanemi przez gminę żydowską, przeto sąd uzyskał dowodowe świadectwo przeciwko weterynarzowi.

W dodatku świadkowie ustalili, że weterynarz był materjalnie zainteresowany, weterynarz więc został skazany.

Ekspertyza uzyskała od pułku materjał porównawczy na rzeźnika-dostawcę i okazało się, że rzeźnik ten w stosunku do dostarczanych ilości mięsa wykupywał zaledwie na ¼ część kwity w magistracie. Skazany więc został i ten rzeźnik.

Przeciwko pozostałym 18 rzeźnikom ekspertyza nie zdobyła żadnych dowodów; jednakże na wyraźne zarządzenie Sądu, ekspertyza dokonała bardzo żmudnych obliczeń każdego poszczególnego rzeźnika i operując właśnie różnicami dat pomiędzy kwitami i kontrolą weterynarza, starała się uzasadnić podwójny ubój za jednym i tym samym kwitem.

Chociaż, idąc taką drogą, ekspertyza wyprowadziła ilości kontrolowane przez gminę żydowską, jednakże

muszę przyznać, wobec 9-ciu wytrawnych adwokatów takiego obliczenia nie mogłem już obronić, a przez to reszta rzeźników została zwolniona od odpowiedzialności, chociaż w czasie śledztwa przesiedzieli przez 8 miesięcy w więzieniu.

Muszę jednak dodać, że w sądzie apelacyjnym, sprawa przyjęła taki obrót, że rzekomo miało być dowiedzione, że kontrola prowadzona przez stróża i radnego, była żywcem spisana z kontroli gminy żydowskiej, a na miejscu zupełnie nie była przeprowadzana, a więc i przeciwko weterynarzowi wyrok został odwołany. Ale dla czego i jedyny rzeźnik skazany, został również zwolniony, tego nie wiem.

Tak więc strasznie pracowita i żmudna ekspertyza w zasadzie niczego nie dowiodła, ponad to, że dała obraz nadużywania przez rzeźników żydowskich stworzonego im przez miasto warsztatu pracy dla swojej jedynie korzyści, no i dała starostwu wskazówkę, że już dzisiaj i w gminie żydowskiej są sprzedawane kwity imienne.

Chociaż kwity imienne nie wiele dają rękojmi, gdyż rzeźnicy płacą podatek obrotowy zryczałtowany, zaś przy każdym poszczególnym uboju płacą tylko zaliczki na podatek. Rzeźnicy więc działają solidarnie i sami siebie kontrolują; jeżeli jeden rzeźnik nie dociąga do ryczałtu, to inny na jego imię bije, który już ryczałt przekroczył. A więc kwity imienne także nie są dowodem bezspornym.

Ostrów Maz. *Józef Kędzierski.*

Plany kont

Istniejące, różnokształtne pod względem struktury, przedsiębiorstwa nie posiadają wspólnej doktryny. Każda branża bowiem, a nawet przedsiębiorstwo wymaga dla swego istnienia indywidualnych, specyficznych warunków. Z tej przyczyny nie można tworzyć ogólnie obowiązujących i jednolitych reguł, przeznaczonych do układania schematów kont w rachunkowości, które mogłyby mieć w równym stopniu praktyczne znaczenie dla wszystkich przedsiębiorstw.

Przedstawiane w różnych czasopismach fachowych teoretyczne schematy kont nazwać można w ogólnych zarysach pewnego rodzaju linją wytyczną dla ich układania, pozwalającej w mniejszym lub większym stopniu na uwzględnienie wszelkich indywidualnych właściwości tego lub owego przedsiębiorstwa, lecz w ramach jednolitych i ogólnych, umożliwiających, np. porównania bilansowe.

Mimo to jednak, ponieważ każdy plan kont dostosowany być musi do indywidualnych potrzeb przedsiębiorstwa, buchalter skazany jest na to, że niezależnie od tych teoretycznych wskazówek stosować musi w rachunkowości, przez niego prowadzonej, schemat kont najbardziej mu odpowiadający. Wszelkie więc wskazówki teoretyczne są zatem tylko mniej lub więcej użytecznym materjałem pomocniczym.

A jednak w miarę tego, jak technika buchalterji postępuje w swem udoskonaleniu, rośnie też znaczenie schematu kontowego lub inaczej planu kont buchalterji. Więcej jeszcze, w miarę tego doskonalenia się techniki buchalteryjnej możliwem staje się udoskonalenie owych schematów kontowych w kierunku ich szczegółowego rozgałęzienia.

Planem albo schematem kont nazywamy logicznie i konsekwentnie systematycznie mniej lub więcej udane ujęcie kont w ściśle określone klasy i grupy, od których uzależnione jest dalsze należyte założenie samych ksiąg, względnie kart i późniejsze w nich księgowanie. Schemat kont posiadać winien przedewszystkiem taki układ, aby poszczególne konta, o największem znaczeniu w danem przedsiębiorstwie, były w stanie spełniać należycie swe zadanie i mogły dawać z łatwością wszystkie wymagane od nich wiadomości, a nie, by piętrzyły się przed niemi trudności wtedy, gdy kierownictwu potrzebne są specjalne wykazy i zestawienia, które na podstawie samej rachunkowości trzeba wykonać. W przedsiębiorstwie przemysłowem np. konta produkcyjne wybijać się będą zawsze na czoło całej rachunkowości i tem samem zabierają dla siebie większą część poszczególnych klas i grup na jakie konta wogóle podzielono.

Plan kont wymaga również jasnej symbolistyki przy określaniu kont; każda zaś podlegająca zapisowi tranzakcja mieścić się powinna zasadniczo w jednym wierszu. Tylko wówczas, kiedy buchalter stan taki w buchalterji swojej osiągnie, istnieje dla niego możność sprawnego przenoszenia różnorodnych zapisów na przeznaczone dla nich konta, jak i dokładnego ich sprawdzania. Dlatego też ze schematem kont, odznaczającym się przejrzystością, wskazane jest jaknajdokładniej zapoznać personel współpracujący z buchalterją zapomocą łatwych do pamiętania i zrozumiałych instrukcji oraz tablic z objaśnieniami.

Podstawą do należytej budowy schematu siłą rzeczy stają się bilanse jak i rachunki strat i zysków, zestawione w formie dla danego przedsiębiorstwa najbardziej odpowiadającej. Wszystkie zapisy dokonane na poszczególnych kontach wywrzeć muszą w końcu roku operacyjnego wpływ swój na zamknięcie roczne. (Bilans i R-k Strat i Zysków). Kolejność zatem, w której zestawione są w bilansie pasywa i aktywa, decyduje o podstawie budowy samego schematu kont.

Zaznaczyć mi wypada, *że niemieccy teoretycy i praktycy w dziedzinie organizacji buchalterji na podstawie pracy p. t. „Der Kontenrahmen“ wydanej przez prof. Schmalenbacha*, w której stworzył on podstawę do realizacji wszelkich projektów zmierzających do ujednolicenia buchalterji, *przystąpili do opracowania wzorcowych sposobów księgowania w poszczególnych branżach, mając na celu przeprowadzenie jednolitego księgowania w wszystkich księgowościach danej branży.* Jakie na tem polu osiągnęli rezultaty narazie nie jest mi wiadome.

Dla ułatwienia samej techniki księgowania posługujemy się w metodzie przebitkowej, tak maszynowej, jak i ręcznej, *t. zw. symbolizacją*, składającą się ze znaków liczbowych lub alfabetycznych bądź też z obu znaków łącznie.

W praktyce często spotykamy schematy, w których konta podzielono na klasy i grupy zaopatrzone symbolizacją liczbową. Tak np. rachunki pieniężne posiadają numerację od 1 do 200 itd. W innych znów schematach klasy oznaczone są znakami alfabetycznemi lub liczbami I, II, III itd., zaś grupy i konta takiemiż znakami, jednak oddzielonemi od poprzednich kreską ułamkową, a więc np. A/1 lub I/2.

W sposób ten np. ułożono następujący plan:

A. RACHUNKI BILANSOWE.

I. Rachunki Majątkowe.

a) konta osobowe,
b) konta rzeczowe:

1) r-ki pieniężne,
2) inwestycje,
3) kapitał i rezerwy,
4) kapitały obce.

II. Rachunki Mieszane:

a) surowce,
b) towary.

B. RACHUNKI OPERACYJNE.

I. Rachunki Nakładowe:

a) surowce i materjały pomocnicze,
b) robocizna,
c) koszty pośrednie,
d) koszty handlowe:
   1) personalne,
   2) sprzedaży.

II. Rachunki Obrotowe:

a) towary,
b) prowizje.

W wyżej przedstawiony sposób nie powinno się, planu jednak układać, bowiem grupy i konta zostały w nim ułożone w kolejności zupełnie odbiegającej od porządku w jakim znaleźć się winny w bilansie i rachunku Strat i Zysków. Zrozumienie planu tego jest znacznie utrudnione i wymaga dłuższego, z trudnościami połączonego, wyrobienia się pracowników.

Utrudnioną z reguły również jest praca z planem zaopatrzonym symbolistyką literową, kiedy grupy oznaczono literami alfabetycznemi — dużemi, a konta dodatkiem liter alfabetu małego. Nie mniej pewne trudności sprawia symbolistyka kombinowana.

Systemem dającym się dopasować do każdej materji, łatwo zrozumiałym, jednoznacznym i łatwym do pomniejszenia lub powiększenia podziału, bez naruszenia całej budowy klasyfikacji, jest t. zw. system decymalny, wynaleziony przez amerykanina Melvil Dewey'a, kierownika państwowej bibljoteki w Nowym Yorku. Postawił on sobie za zadanie sklasyfikowanie całej wiedzy ludzkiej zapomocą liczb od 0 do 9. Próba jego dała następujący rezultat: 0 = ogólne sprawy bibljograficzne, 1) filozofja, 2) religja, 3) ekonomja, prawo, administracja, 4) języki, 5) matematyka, wiedza przyrodnicza, 6) wiedza stosowana, medycyna, technika, 7) sztuki piękne, 8) literatura piękna, 9) historja i geografja.

Ażeby tworzyć dalsze subdziały dopisywał Dewey do liczb pierwotnych nowe cyfry od 0 do 9. Tak np. subdziały grupy 6 wyglądały następująco: 60 = ogólne, 61) medycyna, 62) inżynierja, 63) gospodarstwa rolne, 64) gospodarstwa domowe, 65) technika handlowa itd.

Dalszy podział dokonywał Dewey przez dodanie cyfr od 0 do 9 do ostatniej cyfry po prawej stronie liczby a więc w dziale 62 inżynierja np 620 = ogólne, 621 — budowa maszyn, 622 — górnictwo, 623 — technika wojenna itd.

Nowy znowu podział jednej z tych grup 3-go rzędu dokonywał przez dodanie dalszej cyfry.

Jak widzimy, system klasyfikacyjny Dewey'a postępuje równolegle z rozwojem materji, którą należy uporządkować. Określenia cyfrowe są łatwe do zapamiętania, gdyż rozwijają się one z siebie zupełnie logicznie. Nie potrzeba również skorowidza, niezbędnego przy innych systemach klasyfikacyjnych.

System ten jednak nie jest bez stron ujemnych. Nie mamy np. więcej liczb elementarnych niż 10. Stąd więc podział ograniczyć się może tylko zawsze do 10 grup. Często więc zachodzi konieczność złączenia kilku grup w jedną, aby je dopiero przez następną liczbę dziesiętną podzielić. Następnie nienaturalną przedstawia się klasyfikacja zerami. Przez dalszy bowiem podział otrzymać można określenie jakiegoś działu liczbą 00000 albo z jeszcze więcej zerami. Jeżeli więc można, to przeprowadzić to najlepiej, unikając 0 przy układaniu planu na początku, a rozpoczynać cyfrą 1. Jeżeli bowiem rozpoczyna się z 0, to liczba porządkowa nie będzie identyczna z liczbą ilościową. Rozpoczęcie planu z 1 pozwoli wykluczyć takie błędy. Zwrócić jednak należy uwagę, że w tym wypadku tracimy jedno miejsce dla podziału.

Mimo to — zalety i możliwości użytkowania systemu Dewey'a są prawieże nieograniczone, gdyż system decymalny, czyli dziesiętny, używać można przy zakładaniu planów registratur, inwentarzy, rozmaitych spisów, przy układaniu budżetu itp., a jeżeli chodzi o samą rachunkowość, to został on zaprowadzony już wszędzie, szczególnie od czasu wprowadzenia do rachunkowości metod przebitkowych. Również i Schmalenbach posługuje się w swej pracy p. t. „Der Kontenrahmen" tymże systemem.

Jak już zaznaczyłem, w systemie dziesiętnym podział nastąpić może tylko do 10 grup, przyczem konta dzieli się przez dodawanie do liczby pierwotnej, po prawej stronie, dalszych liczb od 0 do 9.

Z podziału tego staje się aż nazbyt widocznem, której klasie podporządkowano daną grupę wzgl. dane konto. Klasy i grupy stanowią jedynie pewną miarę klasyfikacji, bowiem ich symbole są jakby wskaznikami symboli poszczególnych kont. W Księdze Głównej klasy i grupy nie występują nigdy jako konta i w żadnym wypadku nie można je traktować jako konta kontrolne.

Same więc konta charakteryzujemy zapomocą liczb 3 miejscowych przez dodanie do liczb, któremi oznaczyliśmy grupy, dalszych liczb od 0 do 9.

Dla orjentacji podaję wyjątek z pewnego planu zestawionego wg. systemu dziesiętnego.

0 MAJĄTEK OBROTOWY.

00 *Banki (podgrupa):*

001 Bank Polski,
002 Bank Handlowy,
003 P. K. O.,
004 itd., itd.

01 *Kasa:*

010 Kasa Główna,
011 Kasa Podręczna
012 itd., itd.

03 *Dłużnicy*

030 Debitorzy A — E
031 Debitorzy F — K,
032 Debitorzy L — R
033 Debitorzy S — Z
04 *Wolna Grupa*
05 „ „
06 „ „
07 „ „
08 „ „
09 *Towary.*

090 *Wyroby gotowe*

0900 Towar A
0901 „ B
0902 „ C
0903 „ D

091 Surowce:

0910 Surowiec A
0911 „ B
0912 „ C

092 Półfabrykaty.

093 Materjały Pomocnicze.

I. MAJĄTEK ZAKŁADOWY:

10 Place,
11 i t. d.

Na podstawie tego systemu dziesiętnego opracowany został również schemat kontowy Schmalenbacha którego rozczłonkowanie przedstawia się jak niżej:

KLASA O: KONTA SPOCZYWAJĄCE.

Grupa 0: Grunty i budynki,
„ 1: Maszyny, narzędzia, zaprząg etc.,
„ 2: Patenty, prawa, zaliczki,
„ 3: Specjalne lokaty,
„ 4: Aktywne wspólnictwa,
„ 5: Pożyczki długoterminowe,
„ 6: Transytorja i awale,
„ 7: Konta kosztów, korektywne i delcrederowe,
„ 8: Kapitał i fundusze rezerwowe,
„ 9: Długi terminowe, fundusze zapomogowe.

KLASA I: KONTA FINANSOWE.

Grupa 0: Kasa, zagraniczne monety, czeki,
„ 1: Konta bankowe,
„ 2: Weksle,
„ 3: Dewizy,
„ 4: Efekty kasowe i inne lokaty kasowe,
„ 5: Dłużnicy w walucie krajowej,
„ 6: Dłużnicy w walucie obcej,
„ 7: Wątpliwe pretensje,
„ 8: Kredytorzy, akcepty,
„ 9: Dywidendy i procenty (straty).

KLASA 2: KONTA NEUTRALNE, NEUTRALNE NAKŁADY.

Grupa 0 — 1 Konta z saldem aktywnem lub pasywnem w bilansie rocznym (nowe budowle, wpłaty ubezpieczeniowe),
„ 2 — 4 Neutralne nakłady (podatki, koszty kapitału, straty na dłużnikach),
„ 5 — 7 Neutralne dochody,
„ 8 — 9 Konta wyrównawcze

KLASA 3: NAKŁADY NIE NALEŻĄCE DO INNYCH KLAS.

Grupa 0 — 1 Konta bez salda, konta przejściowe,
„ 1 — 2 Konta z saldami, częściowo odpisywanemi dla aktywów,
„ 3 — 4 Konta z saldami Winien,
„ 5 — 6 Konta z saldami Ma,
„ 7 Konta z saldami zmieniającemi się,
„ 8 Poboczne przychody bez salda,
„ 9 Poboczne przychody z saldami,

KLASA 4: KONTA MAGAZYNOWE I ROBOCIZNY.

Grupa 0 — 3 Magazyny włącznie z magazynami do narzędzi i części rezerwowych,
„ 4 — 5 Konta z zapasami,
„ 6 — 7 Robocizna i ciężary społeczne,
„ 8 Pensje i ciężary społeczne,
„ 9 Konsumy i kantyny.

KLASA 5: WOLNA.

KLASA 6: ZAKŁADY WZGL. ODDZIAŁY POMOCNICZE.

Grupa 0: Zakłady administracyjne,
„ 1: Oddziały reparacyjne — budowlane,
„ 2: Oddziały dla ciepła, siły światła i wody,
„ 3: Warsztaty reparacyjne i produkujące narzędzie,
„ 4: Oddziały ruchu,
„ 5: Administracja magazynów,
„ 6: Oddziały przyjmowania robotników, biura obliczania robocizny,
„ 7: Kierownicy warsztatowi, rewizje,
„ 8: Zakłady dobroczynne,
„ 9: Rozmaite inne zakłady wzgl. oddziały lub warsztaty.

KLASA 7: ZAKŁADY WZGL. ODDZIAŁY LUB WARSZTATY GŁÓWNE.

Grupa 0: Koszty kierownictwa, siły, lokali, utrzymania maszyn etc.,
„ 1: Materjał główny,
„ 2: Materjał pomocniczy,
„ 3: Materjał pomocniczy,
„ 4: Robocizna,
„ 5: Robocizna,
„ 6: Zużycie narzędzi,
„ 7: Rewizje,
„ 8: Produkcja nieudała,
„ 9: Rozmaite, realizacje, konto zbiorowe.

Zakładów głównych, względnie oddziałów głównych jest zwykle kilka. Zależnie od charakteru technicznego przedsiębiorstwa przeprowadza Schmalenbach subklasyfikację klasy 7-mej. Dla każdego oddziału lub warsztatu zakładać poleca osobne grupy kont według powyższego schematu.

KLASA 8: PÓŁFABRYKATY I FABRYKATY GOTOWE.

Grupa 1 — 4 Półfabrykaty,
„ 5 — 6 Fabrykaty gotowe, towary handlowe,
„ 7 — 8 Zapasy w oddziałach sprzedaży przedsiębiorstwa,
„ 9 Zapasy w konsygnacji.

KLASA 9: OBRACHUNEK OGÓLNY.

Grupa 0: Ogólne koszty sprzedaży, przechodzące,
„ 1: Ogólne koszty sprzedaży z saldem,
„ 2: Koszty sprzedaży okręgów,
„ 3: Koszty sprzedaży gatunków,
„ 4: Koszty sprzedaży:
940: detalicznej,
941 — 949: zwroty, potrącenia,
„ 5 — 6: Rachunki realizacyjne,
„ 7 — 8: Konta zbiorowe nakładów,
„ 9: Konta zbiorowe wynikowe — zamykają:
998: Konto zysków i strat,
999: Konto bilansowe.

Z planu tego aż nazbyt jasno wynika, że stosownie do nauki o dynamice bilansów Schmalenbacha rachunki operacyjne zajmują większą część grup schematu. Plan ten, jak widzimy, przeznaczony jest tylko dla zakładów przemysłowych, podkreślić jednak muszę, że

w Niemczech spotkać można zakłady, które plan ten znacznie bardziej rozbudowały, aniżeli uczynił to sam jego twórca.

Spotkać również można następujące rozczłonkowanie planu:

o: Bilanse i r-ki kontokurentowe,
1: Konta rozdzielcze nakładów,
2: Zapasy,
3: Administracja,
4 — 8: Koszty,
9: R-k Strat i Zysków.

Tego rodzaju schematy zastosowanie mają jednak przeważnie tylko w przemyśle, prowadzącym szczegółową kalkulację kosztów własnych. Tam natomiast, gdzie niema takiego drobiazgowego podziału kont, zresztą w małych lub średniej wielkości przedsiębiorstwach nie wymaganego, można naciągnąć schemat do takiej systematyki, którąby różnym grupom kont zapewniła udział równomierny w bilansie.

Również i w handlu z reguły nie wymaga się w schemacie przesadnego uwzględniania r-ków operacyjnych.

Potrzebie handlu prędzej już odpowiadają plany, które znalazłem w miesięczniku p. t. „Beleg und Bilanz" a posiadające następujące rozczłonkowanie:

o: Majątek obiegowy,
1: Kapitał zakładowy,
2: Udziały,
3: Zadłużenia krótkoterminowe,
4: Zadłużenia długoterminowe,
5: Kapitały własne i rezerwy,
6: Kapitał amortyzacyjny,

o: Majątek zakładowy,
1: Udziały,
2: Kapitał obiegowy,
3: Zadłużenie krótkoterminowe,
4: Zadłużenie długoterminowe,
5: Kapitał amortyzacyjny,
6: Rezerwy,
7: Kapitał własny,
8: R-k strat i zysków,

o: Kapitał zakładowy,
1: Kapitał obiegowy,
2: Zadłużenie krótkoterminowe,
3: Zadłużenie długoterminowe,
4: Kapitały własne,
5: Zyski,
6: Straty,
7: Remonty,
8: Inne dochody,
9: Inne wydatki.

Przykłady te przedstawiają nam różne możliwości kształtowania schematów kontowych. Uwzględnienie np. remanentów — jako specjalnej grupy w wyżej przytoczonym przykładzie — dowodzi niezbicie, jak wskutek uwzględnienia specjalnych wymogów przedsiębiorstwa odbiega budowa planu tego od pozostałych schematów.

Zupełnie jest zrozumiałe, że system decymalny Dewey'a umożliwia również budowę schematu z opuszczeniem nazwy pewnej grupy mimo, że chronologiczny porządek liczb zostaje utrzymany.

Tak np. można ułożyć plan wg. następującego przykładu.

o: Majątek,
1: Zadłużenie,
2: Wolna Grupa — zarezerwowana,
3: Kapitał własny,
4: Wydatki,
5: Dochody.

Plan taki ma tę zaletę, że pozostawia wiele możliwości do ewent. późniejszego jego rozszerzenia, co oczywiście w przedsiębiorstwach przewidujących zwiększenie swej działalności uwzględniać należy. Również i Schmalenbach, jak to widać z przytoczonego poprzednio przykładu, przewiduje t. zw. wolną grupę.

Żywotność dzisiejszego życia gospodarczego wymaga od kupca stałego trzymania ręki na pulsie swego przedsiębiorstwa i wyrabiania sobie w jak najkrótszych odstępach czasu dokładnego obrazu o jego stanie i wynikach finansowych. Do tego celu służą mu bilanse miesięczne, które wymagają przedewszystkiem ciągłej klasyfikacji wszystkich kosztów i ich przydziału do poszczególnych grup.

Mamy jednak koszty, zachodzące w danym przedsiębiorstwie zaledwie kilka razy do roku np. prowizje, odsetki, odpisy itp. Jeżeli koszty te zaksięgujemy dopiero w końcu roku lub w terminie ich płatności np. za cały rok, to niesłusznie obciążamy dany miesiąc nieproporcjonalnie do pozostałych miesięcy. Wskazanem więc jest rozbicie tego rodzaju wydatków na poszczególne miesiące danego roku operacyjnego. Jeżeli np. składka ubezpieczeniowa od ognia, którą płacimy w styczniu, wynosi za cały rok zł. 1200.— to w takim wypadku należy każdy miesiąc obciążyć sumą zł. 100.—.

Obok przydziału kosztów pewne trudności sprawiają również dyferencje napotykane przy spisywaniu inwentury. Sprawę tę rozwiązuje jedynie należyta organizacja magazynów i samej księgowości.

Podkreślić pragnąłbym jednak, że nowoczesny schemat kont powinien być tak skonstruowany, aby uchwycić mógł wszelkie zmiany zachodzące w materjałach fabrykacyjnych, drogą dokładnie przemyślanego podporządkowania rachunkowości kosztów.

Podział kosztów, jak i półprodukty oraz gotowe wyroby, nie mówiąc już o surowcach, winny znaleźć miejsce wraz z należycie zorganizowaną kalkulacją kosztów własnych — o ile tylko ona ma rację bytu w danem przedsiębiorstwie — w nowoczesnym planie kont.

Wierzbnik. *Mieczysław Ostand.*

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego" wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł. 4.50, półrocznie zł. 8.20, rocznie zł. 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów-Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł. 300.—

	przed tekstem	za tekstem	w treści redakcyjnej
cała strona	zł. 280.—	zł. 200.—	zł. 350.—
1/2 „	150.—	110.—	180.—
1/4 „	80.—	60.—	100.—
1/8 „	45.—	35.—	60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa, Nowogrodzka 20, telefon 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Drukarnia Wzorowa — Warszawa, Długa 20, telefon 11-16-60.